

dossier

XIX Legislatura

14 novembre 2022

Ulteriori misure urgenti in materia di energia, imprese e PNRR

(cd. Aiuti-ter)

D.L. 144/2022 – A.S. 311

Schede di lettura



Senato
della Repubblica



Camera
dei deputati

Articolo 38 *(Riversamento credito d'imposta ricerca e sviluppo)*

L'**articolo 38**, interamente sostituito durante l'esame presso la **Camera dei deputati**, **proroga i termini** previsti per **regolarizzare**, senza addebito di sanzioni ed interessi, **gli indebiti utilizzi** in compensazione del credito d'imposta previsto per **investimenti in attività di ricerca e sviluppo**.

La norma chiarisce altresì che, ai fini **dell'attestazione della qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo** necessaria per avvalersi dell'agevolazione fiscale introdotta dall'articolo 3 del decreto-legge n. 145 del 2013, è applicabile la medesima procedura già prevista dall'articolo 23 del decreto legge n.73 del 2022 in materia di credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di *design* e innovazione estetica.

I commi da 7 a 12 dell'articolo 5 del decreto-legge n. 146 del 2021 hanno introdotto una **procedura per il riversamento spontaneo, senza applicazione di sanzioni e interessi, di crediti d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo** da parte di **soggetti che li hanno indebitamente utilizzati**.

L'accesso alla procedura, secondo quanto prevede la normativa vigente di cui ai commi da 7 a 12 dell'articolo 5 del decreto-legge n. 146 del 2021, è **escluso nei casi di condotte fraudolente, di fattispecie simulate, di false rappresentazioni della realtà** basate sull'utilizzo di **documenti falsi**, nonché nelle ipotesi in cui **manchi la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta**. La procedura non può essere altresì utilizzata per il riversamento dei crediti il cui indebito utilizzo in compensazione sia già stato accertato con provvedimenti impositivi divenuti definitivi, mentre nel caso di indebito utilizzo constatato con un atto non ancora divenuto definitivo, il versamento deve obbligatoriamente riguardare l'intero importo del credito, senza possibilità di applicare la rateazione. Per avvalersi della procedura è necessario inviare apposita richiesta all'Agenzia delle entrate che può essere effettuata entro il 31 ottobre 2022 (termine prorogato dall'articolo 38 nel testo originario del decreto legge in esame). Il **comma 9** della medesima disposizione prevedeva inoltre che il **contenuto** e le **modalità di trasmissione** del modello di comunicazione per la richiesta di applicazione della procedura fossero definiti con **provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate da emanare entro il 31 maggio 2022**, specificando che nell'istanza devono essere indicati il periodo o i periodi d'imposta di maturazione del credito d'imposta per cui è presentata la richiesta, gli importi del credito oggetto di riversamento spontaneo e tutti gli altri dati ed elementi richiesti in relazione alle attività e alle spese ammissibili. In attuazione di tali disposizioni

l'Agenzia delle entrate ha emanato i provvedimenti del 1° giugno e del 4 luglio 2022 che contengono [modello, istruzioni e specifiche tecniche](#) per la trasmissione telematica dei dati relativi al modello di domanda per l'accesso alla procedura. Il **versamento** dell'importo del credito indebitamente utilizzato in compensazione, indicato nella comunicazione inviata all'Agenzia delle entrate **può essere effettuato in un'unica soluzione, entro il 16 dicembre 2022**, ovvero **in tre rate di pari importo**, di cui la prima da corrispondere entro il **16 dicembre 2022** e le **successive** (per le quali sono dovuti, a decorrere dal **17 dicembre 2022**, gli interessi calcolati al tasso legale) entro il **16 dicembre 2023** e il **16 dicembre 2024** (comma 10 dell'articolo 5 del decreto-legge n. 146 del 2021). Il versamento degli importi dovuti è effettuato senza avvalersi della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997. Il comma 11 stabilisce che la procedura si perfeziona con l'integrale versamento di quanto dovuto. In caso di riversamento rateale, il mancato pagamento di una delle rate entro la scadenza prevista comporta il mancato perfezionamento della procedura, l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti, nonché l'applicazione di una sanzione pari al 30 per cento degli stessi e degli interessi nella misura prevista dall'articolo 20 del D.P.R. n. 602 del 1973, con **decorrenza dalla data del 17 dicembre 2022**. In esito al corretto perfezionamento della procedura di riversamento è esclusa la punibilità per il delitto di indebita compensazione (di cui all'articolo 10-*quater* del decreto legislativo n. 74 del 2000).

La norma in esame, **comma 1, differisce di un anno** i termini sopra descritti per avvalersi dell'agevolazione in esame. In particolare, la disposizione modifica i richiamati commi **da 9 a 11** del decreto legge n.146 prorogando:

- **dal 30 settembre 2022 al 31 ottobre 2023, il termine di adesione** alla procedura di riversamento (lettera *a*));
- **dal 16 dicembre 2022 al 16 dicembre 2023, il termine per il versamento dell'unica rata o, in caso di rateazione, della prima rata** (lettera *b*));
- **dal 16 dicembre 2023 al 16 dicembre 2024, il termine per il versamento della seconda rata** (lettera *b*));
- **dal 16 dicembre 2024 al 16 dicembre 2025, il termine per versamento della terza rata** (lettera *b*));
- **dal 17 dicembre 2022 al 17 dicembre 2023, in caso di pagamento rateale, il termine a decorrere dal quale sono dovuti gli interessi calcolati al tasso legale** (lettera *b*)).

Conseguentemente alle modifiche introdotte, la norma (lettera *c*)) interviene altresì sul sopra citato comma 11, **prorogando al 17 dicembre 2023** il termine ivi previsto - **attualmente fissato al 17 dicembre 2022** - a decorrere dal quale **vanno calcolati, in caso di mancato perfezionamento della procedura, gli interessi** di cui all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973 in materia di interessi per ritardata iscrizione a ruolo (tasso del quattro per cento annuo).

Inoltre, la norma, al **comma 2**, interviene anche sull'articolo 23 del decreto legge n. 73 del 2022 che stabilisce che al fine di favorire l'applicazione in condizioni di certezza operativa delle discipline previste dall'articolo 1, commi 200, 201 e 202, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, le imprese possono richiedere **una certificazione che attesti la qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare** ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di *design* e innovazione estetica ammissibili al beneficio.

Si ricorda che per le attività di ricerca e sviluppo previste dal richiamato comma 200, il credito d'imposta è riconosciuto, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022, in misura pari al 20 per cento della relativa base di calcolo, assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 4 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi. Per le attività di innovazione tecnologica previste dal comma 201, il credito d'imposta è riconosciuto, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, in misura pari al 10 per cento della relativa base di calcolo, assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti sulle stesse spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi. Per le attività di design e ideazione estetica previste dal comma 202, il credito d'imposta è riconosciuto, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, in misura pari al 10 per cento della relativa base di calcolo, assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti sulle stesse spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi. Per le attività di innovazione tecnologica previste dal comma 201 finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0, individuati con il decreto del Ministro dello sviluppo economico previsto dal comma 200, il credito d'imposta è riconosciuto, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022, in misura pari al 15 per cento della relativa base di calcolo, assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti sulle stesse spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi. Nel rispetto dei massimali indicati e a condizione della separazione analitica dei progetti e delle spese ammissibili pertinenti alle diverse tipologie di attività, è possibile applicare il beneficio anche per più attività ammissibili nello stesso periodo d'imposta. **L'articolo 23 consente alle imprese di richiedere pertanto una certificazione** che attesti:

- la qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di *design* e innovazione estetica ammissibili al credito d'imposta

per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative;

- la qualificazione delle attività di innovazione tecnologica finalizzate al raggiungimento di obiettivi di innovazione digitale 4.0 e di transizione ecologica ai fini dell'applicazione delle rispettive aliquote dell'agevolazione previste per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022, per il periodo d'imposta ad esso successivo, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2025. La richiesta di tale certificazione è subordinata alla condizione che le violazioni relative all'utilizzo dei crediti d'imposta previsti nei medesimi periodi non siano state già contestate e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza.

La norma chiarisce che **tale certificazione può essere richiesta anche ai fini dell'attestazione della qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo** ai sensi della previgente disciplina recata dall'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145.

Come evidenziato nella relazione illustrativa che accompagna il testo, tale intervento, ovvero l'estensione della procedura di certificazione già prevista dall'articolo 23, è risultato necessario in conseguenza delle incertezze interpretative che hanno caratterizzato l'utilizzo della misura agevolativa introdotta precedentemente.

Si ricorda, a questo proposito, che l'articolo 3 del richiamato decreto legge n.145 riconosce a tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato, che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019, un credito d'imposta nella misura del 25 per cento, elevata al 50 per cento nei casi indicati al comma 6-bis (vedi *infra*), delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015. Il credito d'imposta spetta anche alle imprese residenti o alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che eseguono le attività di ricerca e sviluppo nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati compresi nell'elenco di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996. Per le imprese in attività da meno di tre periodi d'imposta, la media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo da considerare per il calcolo della spesa incrementale è calcolata sul minor periodo a decorrere dal periodo di costituzione.

Il credito d'imposta è riconosciuto, fino ad un importo massimo annuale di euro 10 milioni per ciascun beneficiario, a condizione che siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo almeno pari a euro 30.000.

Sono ammissibili al credito d'imposta le seguenti attività di ricerca e sviluppo:

a) lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette;

b) ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi di cui alla lettera c);

c) acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati; può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida;

d) produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.

Non si considerano attività di ricerca e sviluppo le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti.

Ai fini della determinazione del credito d'imposta sono ammissibili le spese relative a:

a) personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;

a-bis) personale titolare di un rapporto di lavoro autonomo o comunque diverso dal lavoro subordinato direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;

b) quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988, pubblicato nel supplemento ordinario n. 8 alla Gazzetta Ufficiale n. 27 del 2 febbraio 1989, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e comunque con un costo unitario non inferiore a 2.000 euro al netto dell'imposta sul valore aggiunto;

c) contratti stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito

d'imposta; contratti stipulati con imprese residenti rientranti nella definizione di *start-up* innovative, di cui all'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221, e con imprese rientranti nella definizione di PMI innovative, di cui all'articolo 4 del decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 3, per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta, a condizione, in entrambi i casi, che non si tratti di imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente;

c-bis) contratti stipulati con imprese diverse da quelle indicate nella lettera c) per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta a condizione che non si tratti di imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente;

d) competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne;

d-bis) materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota relativi alle fasi della ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale di cui alle lettere b) e c) del comma 4. La presente lettera non si applica nel caso in cui l'inclusione del costo dei beni ivi previsti tra le spese ammissibili comporti una riduzione dell'eccedenza agevolabile.

Il comma 6-bis, come sopra anticipato, prevede altresì che il credito d'imposta si applica nella misura del 50 per cento sulla parte dell'eccedenza di cui al comma 1 proporzionalmente riferibile alle spese indicate alle precedenti lettere a) e c) rispetto alle spese ammissibili complessivamente sostenute nello stesso periodo d'imposta agevolabile e nella misura del 25 per cento sulla parte residua.

Il **comma 3** reca l'incremento di **65 milioni** di euro per l'anno **2025** della dotazione del Fondo per interventi strutturali di politica economica (**FISPE**).

Si tratta del Fondo istituito dall'articolo 10, comma 5, del D.L. n. 282 del 2004, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 307 del 2004, iscritto nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze (cap. 3075).

Il **comma 4** reca la norma di **copertura** finanziaria degli **oneri** recati dai commi 1 e 3 dell'articolo 38 in esame, valutati in **55 milioni** di euro per l'anno **2022** e **5 milioni** di euro per ciascuno degli anni **2023** e **2024** e pari a **65 milioni** di euro per l'anno **2025**.

A tali oneri si provvede:

a) quanto a **15 milioni** di euro per l'anno **2022**, mediante riduzione del **Fondo per le esigenze indifferibili** in corso di gestione.

Si tratta del Fondo istituito dall'articolo 1, comma 200, della legge di stabilità 2015 (legge n. 190 del 2014), iscritto nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze (cap. 3076);

- b)* quanto a **40 milioni** di euro per l'anno **2022** e **5 milioni** di euro per ciascuno degli anni **2023 e 2024**, mediante corrispondente riduzione del Fondo per interventi strutturali di politica economica (**FISPE**);
- c)* quanto a **65 milioni** di euro per l'anno **2025**, mediante corrispondente utilizzo delle **maggiori entrate** derivanti dal rinvio dei termini per il riversamento dei crediti, disposto dal comma 1 dell'articolo in esame.